Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale - Juin 1998

Question 1 :

Il s'agit de la réalisation simultanée de deux projets, l'un de renouvellement et l'autre d'extension.

- **Renouvellement :**
  - coût de l'investissement : 300.000 D ;
  - fonds propres : 20.000 D + 30.000 D = 50.000 D < 30% x 300.000 D.
- **Extension :**
  - coût de l'investissement : 500.000 D ;
  - fonds propres : 90.000 D + 80.000 D + 20.000 D = 190.000 D > 30% x 500.000 D.

Deux hypothèses pourraient être envisagées :

Hypothèse 1 : La société dépose une déclaration d'investissement pour chaque projet.

Dans cette hypothèse, l'investissement de renouvellement ne sera pas éligible aux avantages du code d'incitations aux investissements ; la condition relative au minimum de fonds propres n'étant pas justifiée.

Hypothèse 2 : La société dépose une déclaration unique pour les deux projets.

Dans ce cas, on considère qu'il s'agit d'un seul investissement d'un montant global de 800.000 D (300.000 D + 500.000 D), financé à hauteur de 240.000 D (50.000 D + 190.000 D) par des fonds propres et il est donc éligible aux avantages du code d'incitations aux investissements.

Conséquences :

I- Option pour la 1ère hypothèse

A- Renouvellement :

1- Au niveau de la société elle-même :

- acte d'augmentation du capital : droit fixe de 100 D ;
- contrat de crédit : droit fixe de 5 D par page ;
- importation des machines : DD = 15% ; TVA = 18% ;
- pas de dégrèvement ;
- les intérêts sont déductibles.

2- Au niveau des opérateurs : Fournisseur étranger

- le contrat de crédit n'est pas considéré comme un marché : pas de retenue à la source de 1,5% ;
- les intérêts constituent un produit pur et simple d'exploitation et non un produit de placement à revenu fixe et ne sont pas de ce fait soumis à la retenue à la source.

En effet, la convention Tuniso-Italienne (Art 11) se réfère à la législation de l'Etat d'où les intérêts proviennent lorsque ceux-ci ne sont pas expressément désignés.

B- Extension : Application du régime partiellement exportateur (50% d'export)

1- Au niveau de la société elle-même :

- construction : pas d'avantage ; puisqu'il ne s'agit pas d'un bien d'équipement ;
- matériel local : TVA = 10% ;
- matériel importé : TVA = 10% ; DD = exonération ;
- augmentation du capital : droit fixe de 100 D.

Les 4.000 D ne constituent pas un supplément d'apport. Ils ne sont pas déductibles du fait que leur prise en charge constitue une décision anormale de gestion. Il s'agit d'une dette personnelle de l'associé.

- les intérêts bancaires sont déductibles sans plafond ;
- dégrèvement fiscal limité à 35% du bénéfice imposable.

Etant précisé que le dégrèvement fiscal pourrait concerner conjointement les exercices 1997 et 1998. En effet, la société est en mesure de bénéficier de l'avantage au titre de l'exercice 1997 à

concurrence des dépenses engagées jusqu'à la date limite du dépôt légal de la déclaration de l'IS et au titre de l'exercice 1998 pour les autres dépenses engagées après cette date.[1]

2- Au niveau des opérateurs :

- Société ZEDE : pas de dégrèvement ;
- Mr B : dégrèvement fiscal dans la limite de 35% du revenu imposable.

Les 4.000 D constituent des revenus distribués imposables ;

- crédit bancaire : les intérêts constituent un élément du chiffre d'affaires et non des revenus de capitaux mobiliers donc, pas de retenue à la source.

II- Option pour la 2 ème hypothèse

Même régime sauf pour l'investissement de renouvellement.

- Machine à importer : DD = 0 ; TVA = 10% ;
- Dégrèvement fiscal limité à 35% du bénéfice imposable dans les mêmes conditions que celles se rapportant à l'investissement d'extension.

Etant précisé que le dégrèvement physique accordé au titre des deux projets ne doit pas dépasser la limite de 35% du bénéfice imposable.

Question 2 :

Convention type

On trouve dans cette convention :

- la fourniture des produits fabriqués par la société dans des conditions de prix et de règlement préférentiel ;
- l'utilisation de la marque de la société ;
- l'assistance technique qui se traduit par :

• les services d'engineering parce que la société va fournir au commerçant tout ce qu'il faut pour organiser ses installations ou les aménager, des services de formation professionnelle, des services de marketing ;

• du Know how parce que le commerçant va avoir tout ce qui va lui permettre de faire un certain chiffre d'affaires.

- financement privilégié pour l'aménagement et la rénovation des installations commerciales.

Tous ces actes sont considérés comme se rattachant à l'exploitation et qu'en conséquence, ils suivent le même sort que celle-ci au regard du code d'incitations aux investissements.

I- Fourniture des produits

Il s'agit d'une transaction commerciale normale qui se traduit pour la société par une vente locale ou à l'export selon l'implantation du commerçant. Ainsi :

- Les bénéfices provenant de l'exportation sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable ;
- les ventes échappent à la TVA en application du principe territorial.

Par ailleurs, les conditions préférentielles ne constituent pas un acte anormal de gestion puisqu'il s'agit d'une nouvelle politique de promotion des ventes qui sert l'intérêt de la société.

II- Concession de la marque

En matière d'impôt sur les sociétés :

La concession de la marque étant une prestation de service, la redevance perçue à ce titre constitue un produit qui doit être inclus dans le résultat imposable.

Cependant, la prestation réalisée à l'étranger est considérée comme une exportation au sens du code d'incitations aux investissements. Le bénéfice en provenant échappe donc à l'imposition. A défaut d'individualisation comptable de ce bénéfice, on lui applique la règle proportionnelle par rapport au chiffre d'affaires.

En matière de retenue à la source :

• ***Redevance perçue de l'étranger :*** en application de la convention Tuniso-Italienne (Art 12), cette redevance est soumise à une retenue à la source au taux de 16% sous réserve qu'elle ne soit pas soumise en Italie à un régime plus favorable.

---

[1] A condition, à notre avis, que chaque dégrèvement physique spécifique à une année fasse l'objet d'une déclaration d'octroi d'avantage distincte.

L'article 22 de ladite convention stipule que lorsqu'un résident de la Tunisie perçoit des revenus qui sont imposables en Italie, la Tunisie déduit de l'impôt qu'elle perçoit sur les revenus du résident un montant égal à l'impôt payé en Italie.

Cette disposition laisse penser que l'imputation de la retenue à la source n'est possible que si la Tunisie perçoit un impôt sur les revenus réalisés en Italie ce qui n'est pas le cas de la redevance en question qui provient de l'exportation de prestations de services.

• ***Redevance perçue en Tunisie :*** la retenue à la source de 5% sur le loyer n'est pas applicable pour ce genre d'opération. En effet, la retenue à la source sur les loyers ne concerne que les propriétés bâties et non bâties ainsi que les fonds de commerce.

En matière de TVA :

La redevance perçue de l'étranger échappe à la TVA en application du principe territorial. Cette redevance perçue localement supporte la TVA au taux de 18%.

III- Assistance technique

Même régime que pour l'opération de concession de la marque, sauf qu'en matière de retenue à la source, la redevance perçue est considérée comme des honoraires et supporte donc une retenue de 2,5% ou de 5% si le bénéficiaire est soumis au régime forfaitaire.

IV - Financement

1- Commerçant étranger

Les intérêts d'emprunt réalisés en Italie sont imposés dans cet Etat à un prélèvement de 12%.

L'imputation de cette retenue à la source sur l'impôt à payer par l'entreprise n'est pas possible au cas où les intérêts en question échappent à l'imposition. Ce qui n'est pas le cas ici en raison de l'exclusion des services financiers du champ d'application du code d'incitations aux investissements même si l'emprunt est consenti à l'étranger.

La TVA ne s'applique pas au titre de ces intérêts en vertu du principe territorial de cette taxe ; le service étant utilisé à l'étranger.

2- Commerçant tunisien

Les intérêts sont considérés comme des revenus de capitaux mobiliers. Ils supportent une retenue à la source au taux de 20%.

Ces intérêts sont également soumis à la TVA au taux de 6% ; il s'agit d'intérêts débiteurs autres que bancaires.

Question 3 : Impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 1997

1- Traitement fiscal des opérations réalisées par la société "LES TISSAGES"

- Autres pertes ordinaires

La perte est déductible puisqu'elle est définitivement supportée par la société. Par ailleurs, le règlement par anticipation entre dans le cadre de la liberté de gestion des entreprises et ne constitue nullement une décision anormale de gestion ; la banque Italienne étant entièrement indépendante de la société. Il n'y a donc pas de divergence entre comptabilité et fiscalité. D'où pas de correction à faire.

- Autres produits d'exploitation

La reprise sur provisions entraîne la déduction du montant correspondant du fait que ces provisions ont été réintégrées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées. En effet, la provision pour risques et charges d'exploitation n'est pas admise fiscalement en déduction et celle pour dépréciation des stocks n'a été autorisée que pour les exercices 1997 et ultérieurs.

d'où à déduire : 43.000 D + 27.000 D.

- Perte de change

Même si cette perte est effective (en fonction du dernier cours de change), elle n'est pas déductible fiscalement.

D'où à réintégrer : 28.000 D.

- Charges financières

Nonobstant le fait que l'emprunt intéresse la vie de la société, et s'agissant d'une dette personnelle de l'associé, la prise en charge des intérêts constitue une décision de gestion anormale non opposable à l'administration. En effet, la solidarité existant entre la société et ses associés trouve sa limite dans l'autonomie juridique de chacun d'eux.

D'où réintégration des 12.000 D.

2- Détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice 1997

Le bénéfice imposable est déterminé en respectant l'ordre suivant :

a- Déduction des déficits d'exploitation et/ou des amortissements régulièrement différés en période déficitaire ;

b- Déduction des bénéfices provenant de l'exportation, déterminés sur la base du bénéfice obtenu compte tenu de la déduction (a) ;

c- Déduction du dégrèvement fiscal qui est calculé sur la base du bénéfice imposable compte tenu des déductions (a) et (b).

D'où :

Bénéfice comptable	200.000 D
Réintégrations :	
(28.000 D + 12.000 D)	+ 40.000 D
Déductions :	
(43.000 D + 27.000 D)	- 70.000 D
Bénéfice fiscal brut	170.000 D
Amortissements réputés différés en période déficitaire	170.000 D
Bénéfice net imposable	0
IS = Minimum d'impôt de droit commun : 2.000 D.	

Ainsi, la société n'a bénéficié pratiquement d'aucun avantage au titre de ses exportations et de ses investissements. Cependant, le dégrèvement physique ayant été réalisé en 1998, il pourrait être imputé sur l'exercice 1998 puisqu'il n'est pas possible, selon les données du cas de l'espèce, de profiter de la doctrine administrative selon laquelle les réinvestissements pourraient être réalisés jusqu'à la date légale du dépôt de la déclaration d'impôt.

Question 4 : Impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 1998

La même méthode sus-indiquée doit être respectée tout en précisant que l'exonération au titre des redevances perçues de l'étranger ne porte pas sur le montant brut de celles-ci mais sur un montant déterminé forfaitairement par rapport au chiffre des ventes réalisées à l'exportation.

D'où :

Bénéfice comptable	400.000 D
Reliquat des amortissements réputés différés en période déficitaire	- 100.000 D
	300.000 D
Exportations (50%)	- 150.000 D
	150.000 D

Dégrèvement fiscal

Hypothèse 1 : Option pour la déclaration isolée des projets.

• *limite autorisée :*

(150.000 D x 35% = 52.500 D).

bénéfice réinvesti ouvrant droit au dégrèvement fiscal 50.000 D plafonné à (inv. d'extension, bénéfice 1998)	- 50.000 D
bénéfice imposable	100.000 D

IS normalement dû = 100.000 D x 35% = 35.000 D
Impôt minimum (loi 89-114) :
20% x 150.000 D = 30.000 D < 35.000 D.
Donc, IS dû = 35.000 D.

Hypothèse 2 : Option pour la déclaration unifiée.

• *limite autorisée :*

(150.000 D x 35% = 52.500 D) bénéfice réinvesti ouvrant droit au dégrèvement fiscal 80.000 D plafonné à (Inv. renouv + extension, bénéfice 1998)	- 52.500 D
d'où bénéfice net imposable (150.000 D - 52.500 D)	97.500 D

IS normalement dû = 97.500 x 35% = 34.125 D
Impôt minimum (loi 89-114) : 20% x 150.000 = 30.000 D
34.125 D > 30.000 D d'où : IS dû = 34.125 D.